

SECRETARIA  
DA FAZENDA**DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIAS - DLO****GERÊNCIA DE ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA - GEOT****RESOLUÇÃO DE CONSULTA**

**RESOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 24/2022. PROCESSO Nº1500000230.000166/2021-50 (PRT Nº 2021.000000885440-31). CONSULENTE: M DIAS BRANCO S.A. CACEPE: 0541444-00/0542273-64 .** EMENTA: ICMS. APLICAÇÃO DA ANTECIPAÇÃO DO ART. 334, III, DO DECRETO Nº 44.650, DE 30 DE JUNHO DE 2017, RICMS, À INDÚSTRIA DE PRODUTOS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO DECRETO Nº 27.987, DE 2 DE JUNHO DE 2005. A Diretoria de Legislação e Orientação Tributárias - DLO, no exame do processo acima identificado, responde à consulta nos seguintes termos: **1.** A antecipação do ICMS prevista no inciso III do art. 334, do RICMS, deve ser aplicada às operações da consulente com insumos utilizados na produção de produtos sujeitos ao aludido Decreto 27.987, de 2005 . **2.** A sistemática de tributação prevista no Decreto nº 27.987, de 2005 - substituição tributária - não se confunde com o regime de inscrição do contribuinte no Cadastro de Contribuintes do Estado de Pernambuco - Cacepe. **3.** Não há contradição entre a antecipação prevista no inciso III do art. 334, do RICMS, com a substituição tributária prevista no Decreto nº 27.987, de 2005, logo, aplicam-se os dois atos normativos. **4.** É vedado o uso de crédito fiscal nas aquisições de insumos por parte do contribuinte substituído, conforme determina o Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996 e a cláusula décima do Protocolo ICMS 46, de 22 de dezembro de 2000.

**RELATÓRIO**

1. A Consulente solicita a interpretação e aplicação da legislação tributária referente a obrigatoriedade do recolhimento antecipado do ICMS nas aquisições interestaduais de leite em estado natural, leite em pó, soro de leite ou misturas lácteas.
2. Informa que houve alteração legislativa na redação do art. 334, *caput* e inciso III, do RICMS através do Decreto nº 47.356, de 27 de abril de 2019, que passou a obrigar todos os contribuintes do regime normal de apuração a promover o pagamento antecipado do ICMS sobre os produtos acima descritos.
3. Informa também que a empresa é indústria do ramo de fabricação de derivados de trigo (massas, biscoitos e bolachas) e por esta razão promove aquisição dos referidos produtos, passando então a estar obrigada ao recolhimento antecipado.
4. Argui que o segmento das indústrias de trigo e derivados de farinha de trigo possuem legislação específica - Protocolo ICMS 46/2000 e Decreto nº 27.987, de 2005, em que as operações promovidas pelos moinhos de trigo e fábricas de derivados de farinha de trigo tem o ICMS recolhido antecipadamente nas operações de aquisição do trigo ou da farinha de trigo, com liberação do imposto nas saídas subsequentes, já levando em consideração "todo o processo produtivo, sopesando-se o valor

dos demais insumos empregados nos produtos finais, margens de valor agregado, demais custos e despesas, outros tributos, etc".

5. Desta forma, conclui que "a apuração e recolhimento do ICMS dá-se sob um regime excepcional. Ao invés de cada sujeito passivo da cadeia econômica repassar aos cofres públicos o imposto devido pelas atividades que pratica, o recolhimento é, mediante substituição tributária, concentrando na figura da indústria moageira adquirente do trigo em grão, da farinha de trigo ou da mistura de farinha de trigo". Assim, a tributação da cadeia econômica se esgota com um só recolhimento, sendo repassado todo o tributo devido por cada operação realizada nesse segmento o que inclui também as referentes aos insumos consumidos nesse processo.

6. A consulente chega a seguinte conclusão: "o ICMS que onera o bem produzido com leite e derivados não pode ser antecipado porque ele já foi repassado aos cofres estaduais no momento da aquisição de trigo em grãos, farinha de trigo ou mistura de trigo." E, que desta forma, não é aplicável a esse segmento específico a regra contida no inciso III do art. 334 do RICMS.

7. Em seguida, como reforço ao argumento acima exposto, a consulente afirma que não é contribuinte sujeita ao regime normal do imposto, vez que está sujeita a um regime de recolhimento especial, que não recolhe o imposto na forma do "regime normal de apuração", uma vez que não procede com a apuração entre débito e crédito de ICMS, não se aplicando a regra prevista no art. 112 do RICMS.

7. Por fim, solicita que se esclareçam as seguintes dúvidas:

*"(a) tendo em vista que a consulente sujeita-se ao recolhimento do ICMS com base no Decreto 27.987/2005, nos termos do qual todo o ICMS referente ao produto final é recolhido antecipadamente por substituição tributária, não se admitindo qualquer exigência adicional, a antecipação do ICMS prevista no art. 334, caput e inciso III, do Decreto 44.650/2017, deve ser aplicada às operações da consulente referentes aos produtos sujeitos ao aludido Decreto 27.987/2005 ?*

*(b) qual o sentido da expressão 'regime normal de tributação' constante do art. 334, caput e inciso III, do Decreto 44.650/2017 ? Ela abrange o regime excepcional de tributação previsto no Decreto 27.987/2005 ?*

*(c) caso esse d. órgão entenda que, para efeito das operações descritas, deve prevalecer a regra do art. 334, caput e inciso III, do Decreto 44.650/2017 - e não a do Decreto 27.987/2005, a consulente terá direito à tomada de crédito do ICMS decorrente do recolhimento antecipado do imposto ? como deve ocorrer o aproveitamento do referido crédito de ICMS, tendo em vista as particularidades do regime de tributação da consulente ?"*

**É o relatório.**

## **MÉRITO**

8. A Consulente se insurge contra a aplicação da antecipação prevista no inciso III do art. 334 do Decreto nº 44.650, de 2017, que entendeu como inaplicável à situações concretas da indústria submetida à sistemática de tributação determinado pelo Decreto nº 27.987, de 2005.

9. Relativamente ao objeto da Consulta, faz-se necessário registrar os dispositivos normativos da legislação tributária aplicáveis à matéria demandada:

- a) Lei nº 15.730, de 17 de março de 2016, arts. 20-A, 20-B, 28 e 32;
- b) Decreto nº 19.528, de 30 de 1996, art. 18;
- c) Decreto nº 44.650, de 30 de 2017, art. 112, inciso VI e § 2º do art. 330, e inciso III e § 2º do art. 334;
- d) Decreto nº 27.987, de 2 de junho de 2005, inciso III do art. 1º;
- e) Protocolo ICMS 46/2000, cláusulas primeira e décima.

10. Inicialmente cabe ressaltar que a alteração legislativa no art. 334 do RICMS, oriunda do Decreto nº 47.356, de 2019 teve como escopo aplicar especificamente para as indústrias a obrigatoriedade do

recolhimento antecipado nas aquisições interestaduais de leite em estado natural, mantendo como única exceção, que já existia desde a redação original, aquisição por parte da indústria de sorvete ou chocolate, conforme podemos perceber na própria ementa do referido decreto alterador:

*"Modifica o Decreto nº 44.650, de 30 de junho de 2017, que regulamenta a Lei nº 15.730, de 17 de março de 2016, que dispõe sobre o ICMS, relativamente à antecipação tributária do imposto na aquisição de leite em estado natural."*

11. Porém, a partir de 1º de abril de 2021, houve nova alteração legislativa (Decreto nº 50.447, de 18 de março de 2021) que retornou a redação original do inciso III do art. 334 retirando a obrigatoriedade de antecipação por parte das indústrias que adquirem em outra Unidade da Federação leite em estado natural. Portanto, a antecipação retro mencionada somente se aplica a leite em pó, soro de leite ou mistura láctea.

12. Já a inaplicabilidade da antecipação prevista no inciso VI do art. 330, do RICMS tem origem na situação lógica de que a exigência de recolhimento do ICMS através do regime de substituição tributária às mercadorias oriundas de aquisições interestaduais exclui a aplicação da antecipação tributária, ou seja, se cabe substituição tributária, não cabe a antecipação. Como leite e seus derivados não estão sujeitos ao regime de substituição tributária, não cabe a aplicação do previsto no inciso VI do art. 330.

13. Equivoca-se a consulente quando argumenta que o "regime normal de apuração do imposto" inserto no art. 112 do RICMS "não pode ser usado como parâmetro para fins do inciso III do art. 334", vez que a utilização da expressão retro tem o mesmo sentido semântico em ambos artigos, qual seja: caracterizar o tipo de inscrição cadastral do contribuinte. Não existe no RICMS classificação cadastral no Cacepe de contribuinte substituído, ou mesmo para contribuinte substituto (exceto quando localizado em outro Estado), podendo serem os mesmos cadastrados como normal, produtor ou Simples Nacional. Ademais, o *caput* do art. 334 é explícito quando determina "O contribuinte **inscrito no Cacepe** no regime normal de apuração do imposto..." não deixando margem para a interpretação de que se refere a forma de tributação aplicada ao produto (grifo nosso).

14. O Decreto nº 27.987, de 2005 que trata das regras sobre a sistemática a cobrança antecipada do ICMS relativo ao trigo em grão e farinha de trigo e suas misturas, observado o inciso III do art. 1º, não permite novas cobranças sobre o produto objeto da substituição tributária, qual seja, trigo, farinha de trigo e seus derivados, porém, silencia quanto ao imposto cobrado nas aquisições de insumos. Já quanto ao uso de crédito nas aquisições de insumos por parte do contribuinte substituído, a cláusula décima do Protocolo ICMS 46/2000, que dispõe sobre a harmonização da substituição tributária do ICMS nas operações com trigo em grão e farinha de trigo, pelos Estados signatários, integrantes das Regiões Norte e Nordeste, cc com o art. 18 do Decreto nº 19.528, de 1996, que consolida as normas relativas ao regime de substituição tributária, determinam claramente vedação a sua utilização. Desta forma, assim como as indústrias de massas alimentícias, biscoito, bolachas e bolos não utilizam os possíveis créditos oriundos, exemplificativamente, dos ovos, manteiga e embalagens, também não podem utilizar o crédito oriundo da antecipação prevista no inciso III do art. 334 do RICMS.

## RESPOSTA

15. Que se responda à Consulente, seguindo a ordem das sua perguntas, nos termos abaixo:

15.1. A antecipação do ICMS prevista no inciso III do art. 334 do RICMS, deve ser aplicada às operações da consulente com insumos utilizados na produção de produtos sujeitos ao Decreto 27.987, de 2005, uma vez que esta somente atribuiu uma única exceção à sua aplicação, qual seja, à indústria de sorvete ou chocolate. Além disso, o Decreto nº 27.987, de 2005 não tem como escopo os produtos elencados no referido artigo.

15.2. A expressão "regime normal de apuração do imposto" tem o mesmo sentido semântico em todos os artigos no qual é utilizada no Decreto nº 44.650, de 2017, qual seja: caracterizar o tipo de inscrição cadastral do contribuinte. Portanto, o regime de tributação previsto no Decreto nº 27.987, de 2005 - substituição tributária - não se confunde com o regime cadastral do contribuinte no Cacepe.

15.3. Não há contradição entre a antecipação prevista no inciso III do art. 334, do Decreto nº 44.650, de 2017 com a substituição tributária prevista no Decreto nº 27.987, de 2005, logo, aplicam-se os dois atos

normativos. Quanto ao uso de crédito nas aquisições de insumos por parte do contribuinte substituído, este é vedado, conforme determina o Decreto nº 19.528, de 1996 e a cláusula décima do Protocolo ICMS 46/2000.

Recife (GEOT/DLO), 25 de abril de 2022.

**LAERCIO VALADÃO PERDIGÃO**

**AFTE II MAT.: 186.684-2**

De acordo,

MARCOS AUTO FAEIRSTEIN

Gerente da GEOT/DLO

GLENILTON BONIFÁCIO DOS SANTOS SILVA

Diretor da DLO



Documento assinado eletronicamente por **LAÉRCIO VALADÃO PERDIGÃO**, em 29/04/2022, às 08:46, conforme horário oficial de Recife, com fundamento no art. 10º, do [Decreto nº 45.157, de 23 de outubro de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **Marcos Auto Faeirstein**, em 29/04/2022, às 09:00, conforme horário oficial de Recife, com fundamento no art. 10º, do [Decreto nº 45.157, de 23 de outubro de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **GLENILTON BONIFÁCIO DOS SANTOS SILVA**, em 02/05/2022, às 07:16, conforme horário oficial de Recife, com fundamento no art. 10º, do [Decreto nº 45.157, de 23 de outubro de 2017](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site

[http://sei.pe.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?](http://sei.pe.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0)

[acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.pe.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **23564323** e o código CRC **8F91A665**.

**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

Rua Imperador Pedro Segundo, S/N, - Bairro Santo Antônio, Recife/PE - CEP 50040-000, Telefone: